

استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC

في التسيير الاستراتيجي للتكاليف

الأستاذ : إبراهيم فرزيسي أستاذ مساعد قسم ب

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة امحمد بوقرة بومرداس

ملخص:

يتمثل الهدف من خلال هذه الورقة في التعرف على التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل حديث في محاسبة التسيير، مع التعرض لأهم الأدوات التي يستعملها، كنموذج سلسلة القيمة ونموذج التكلفة المستهدفة ونموذج دورة حياة المنتج. مع التعرض للدور الذي يلعبه نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في دعم أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وقد بينت الورقة الكيفية التي يستعمل فيها نظام ABC كمصدر هام للمعلومات التي يحتاجها المسير للتسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام ABC، التسيير الاستراتيجي للتكاليف، سلسلة القيمة، دورة حياة المنتج، التكلفة المستهدفة.

تصنيف JEL: M10, M41

Abstract:

The objective of this paper was to identify strategic cost management as a modern approach in management accounting, with exposure to its most important tools, such as the value chain model, target costing model and product life cycle. With discussing the role played by Activity Based Costing ABC as a support to strategic cost management tools. The paper has shown how ABC system can be an important source of information needed by managers to perform strategic cost management in organization.

Key words: Activity Based costing, Strategic Cost Management, Value Chain, Product Life Cycle, Target Costing.

JEL Classification: M10, M41

مقدمة:

يعتبر حساب التكاليف ذا أهمية كبيرة للمسير، فمعلومات التكاليف لها استعمالات عديدة، إذ أنها تستعمل في تسعير المنتجات، كما تعتبر من مؤشرات قياس أداء الأنشطة في المؤسسة، ونظرا لهذه الأهمية يتعين توجيه الجهد للتحكم فيها وتسييرها. حيث تتجه أغلب المؤسسات العالمية اليوم إلى تبني طرق وأساليب جديدة تسمح لها بالحساب الدقيق لتكاليفها من جهة وبتسيير هذه التكاليف من جهة أخرى بما يمنحها ميزة تنافسية تمكنها من البقاء في السوق، ففيما يتعلق بحساب التكاليف يمكن أن نجد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC¹، الذي ظهر نهاية القرن الماضي وانتشر العمل به على المستوى العالمي. وأما ما يتعلق بتسيير التكاليف فقد ظهرت عدة أدوات وطرق يمكن للمؤسسة استعمالها لتسيير تكاليفها، وبحكم أن التوجه التقليدي لتسيير التكاليف كانت تشوبه بعض النقائص، اضطر الباحثون إلى البحث عن مداخل جديدة لذلك، ومن أهم المداخل الحديثة لتسيير التكاليف، ما يعرف بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف، الذي يهتم أكثر بالبعد الاستراتيجي.

وهنا يمكن أن نسأل: ماذا نعني بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف؟ وكيف يمكن استعمال نظام ABC في التسيير الاستراتيجي للتكاليف؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة تم تقسيم هذه الورقة إلى العناصر التالية:

- مفهوم تسيير التكاليف.
- التسيير الاستراتيجي للتكاليف: المفهوم والأدوات.
- نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC.
- علاقة نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف.

1- مفهوم تسيير التكاليف

يعتبر استعمال مصطلح تسيير التكاليف حديثا نوعا ما في مجال محاسبة التسيير، فإلى غاية الثمانينات من القرن الماضي كانت تستعمل مصطلحات أخرى في هذا المجال مثل: الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف والتحكم في التكاليف.

- **الرقابة على التكاليف:** هذا المصطلح هو ترجمة لمصطلح Costcontrol بالإنجليزية وهو يعني المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة مسبقا، فغرض الرقابة على التكاليف هو تحقيق أهداف المؤسسة باحترام التكاليف التي تم إعدادها في الموازنات (التكاليف المعيارية).² في حين فضل LORINO استعمال مصطلح صيانة التكاليف la maintenance des coûts كمرادف لمصطلح الرقابة التكاليف والتي يعرفها بأنها³ مراقبة التكاليف الفعلية لضمان أنها لن تتحرف عن المعايير التي تم وضعها من خلال الأهداف المخططة للمؤسسة.

- **تخفيض التكاليف:** حسب LORINO فإن تخفيض التكاليف يعتبر أحد أهم اهتمامات محاسبة التسيير وهو يعرفه بأنه⁴ البحث عن الوسائل والطرق التي تسمح بالتقليل من التكاليف بمعنى البحث عن المستوى الأمثل للتكاليف (l'optimisation des coûts) خاصة بتحسين تصميم المنتجات، المسارات والتنظيم. ويذكر أبو زيد أن تخفيض التكاليف ليس هو الرقابة على التكاليف فحسبه يقصد بتخفيض التكاليف انجاز نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية الماضية أو بتكلفة

أقل من التكلفة المعيارية⁵ ومن هنا نستنتج أن تخفيض التكاليف يعنى بكل من التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية. يعتبر تخفيض التكاليف عملية يتشارك مسؤوليتها كل عمال المؤسسة، وهي تتطلب سياسات إعداد تمويل وإنتاج وتسويق خاصة تضمن ترشيد إنفاقات المؤسسة.

لقد كان مفهوم تخفيض التكاليف يعنى في أول الأمر بتكاليف الإنتاج وبالأخص التكاليف المباشرة مع إهمال لدور التكاليف غير المباشرة وكذا دور التكاليف القبلية والبعدية للعملية الإنتاجية مثل الدراسات والبحوث أو خدمات ما بعد البيع، في حين أن هذه التكاليف أصبحت تمثل جزءا مهما ضمن هيكل التكاليف، وهذا التصور أدى إلى تطوير مفهوم تخفيض التكاليف ليدخل أبعاد جديدة مثل معيار القيمة التي ينتظرها الزبون وكذا توسيع النظرة إلى كافة التكاليف.

- **تسيير التكاليف:** يدور مفهوم تسيير حول محورين أساسيين هما تخفيض التكاليف وفهم التكاليف، فحسب DRURY⁶ يعنى تسيير التكاليف cost management بتخفيض التكاليف والتحسين المستمر وهو يعرف تسيير التكاليف بمجموعة المهام والوظائف التي يأخذها المسير على عاتقه في سبيل تخفيض التكاليف وباستعمال معلومات محاسبية وغير محاسبية لكن هذا التخفيض في التكاليف يجب ألا يؤثر في درجة رضا الزبون أي يجب ألا يؤثر تخفيض التكاليف في قيمة المنتجات. أما COKINS⁷ فيركز على جانب فهم سلوك التكاليف عند الحديث عن تسييرها فحسبه لا يمكن للمؤسسة تسيير تكاليفها إلا إذا فهمت أسباب نشوء هذه التكاليف وموجهاتها، فعن طريق معرفة سبب نشوء تكلفة ما أو معرفة العامل الذي يؤثر في تغييرها يستطيع المسير أن يؤثر في تلك التكلفة ويتحكم فيها بشكل جيد.

عرفنا هنا الفوارق الموجودة بين كل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف وتسيير التكاليف، فهذا الأخير يمكن اعتباره كتطوير لمفهوم تخفيض التكاليف حيث أنه يركز على الضغط على التكاليف من خلال فهم موجهاتها وأسباب حدوثها لكن في حدود القيمة المنتظرة من الزبون.

إلى غاية الثمانينات من القرن الماضي كانت أغلب الممارسات فيما يتعلق بتسيير التكاليف تتماشى مع المبادئ التي أرساها TAYLOR، فقد كان المسيرون والمحاسبون يهتمون بالتكاليف المباشرة بحكم أنها كانت تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف، كما كانت تلك الممارسات تركز على الرقابة على التكاليف والحرص على تحديد الانحرافات عما خطط له، ويذكر COKINS⁸ أنه قبل الثمانينات من القرن الماضي كانت أنظمة التكاليف موجهة أساسا لخدمة الجانب التشغيلي، فلم تكن توفر أية معلومة مفيدة فيما يتعلق بالجانب الاستراتيجي.

ونظرا للتطورات الحاصلة على مستوى المحيط والمؤسسة وبروز مداخل جديدة للتسيير، انتقل تسيير التكاليف إلى مرحلة جديدة ليأخذ أبعادا أخرى أكثر فعالية ومن أبرز الجوانب التي يركز عليها الدخل الحديث لتسيير التكاليف ما يلي:

- **النظرة الشاملة للتكاليف:** فعوضا عن التركيز على مرحلة معينة ضمن دورة حياة المنتج، يأخذ الدخل الحديث كافة التكاليف في الحسبان من التصميم إلى البيع، وهو يستعمل في سبيل ذلك عدة أسباب مثل التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة.

- **التحليل المزدوج (تكلفة - قيمة):** فوق المدخل الحديث لتسيير التكاليف يتوجه اهتمام المسير إلى تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تساهم في إنشاء قيمة من جهة نظر الزبون، أما الأنشطة المنشئة للقيمة فإن يتعامل معها بحذر بحيث لا يضر بالقيمة التي ينتظرها الزبون.
 - **إدخال البعد الاستراتيجي:** ففي المدخل الحديث لتسيير التكاليف تمكن النظم الجديدة للتكاليف من توفير معلومات مفيدة في إستراتيجية المؤسسة فهي تحسب التكاليف لعدة مواضيع تكلفة مثل المنتجات والزبائن، وقنوات التوزيع مما يسمح للمسير باتخاذ قرارات إستراتيجية مثل التخلي عن منتج معين أو زبون معين، فقد ظهر مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف الذي يتبنى مفهوم سلسلة القيمة وفهم موجهات التكلفة للأنشطة المسببة للتكاليف والمنشئة للقيمة.
- أحدثت التطورات الحاصلة في مداخل التسيير، تغيرات هامة في النظرة إلى تسيير التكاليف، فبعد أن كان هذا الأخير يقوم على أسس غير صحيحة نظرا لعدم تفهمه لمسببات التكلفة أصبح التسيير الحديث للتكاليف أكثر شمولية في تحليل التكاليف بإدخال معيار القيمة والبعد الاستراتيجي كما أصبح يعالج التكاليف بشكل شامل لدورة حياة المنتج، وفيما يلي سنتعرض لمفهوم التسيير الاستراتيجي كأهم وأشمل تصوّر لتسيير التكاليف.

2- التسيير الاستراتيجي للتكاليف: المفهوم والأدوات

يعتبر التسيير الاستراتيجي للتكاليف مدخلا جديدا نسبيا في محاسبة التسيير، فبعد سلسلة المقالات التي نشرها SHANK حول هذا المصطلح نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات من القرن الماضي⁹، والكتاب الذي نشره بمعبة GOVINDARAJAN سنة 1993¹⁰، زاد اهتمام الباحثين بهذا المجال وتعددت المقالات العلمية حوله. فماذا نعني بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف؟ وما هي أهم أدواته؟

2-1- مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

بحسب SHANK and GOVINDARAJAN فإن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يركز على فهم سلوك التكاليف على المدى البعيد ومحاولة دراسة سبل تخفيضها، وقد عرفا المصطلح بأنه¹¹ "استعمال معلومات التكاليف في واحدة أو أكثر من مراحل التسيير الاستراتيجي الأربع: (01) صياغة الاستراتيجيات، (02) جعلها معروفة على مستوى كل المؤسسة، (03) صياغة وتطبيق الخطط العملية لتطبيق الاستراتيجيات، (04) إنشاء وتفعيل نظام للرقابة لمتابعة نتائج الاستراتيجيات ومدى تحقيق الأهداف". وقد قدم الباحثان مدخلا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف من خلال ثلاثة عناصر أساسية هي:

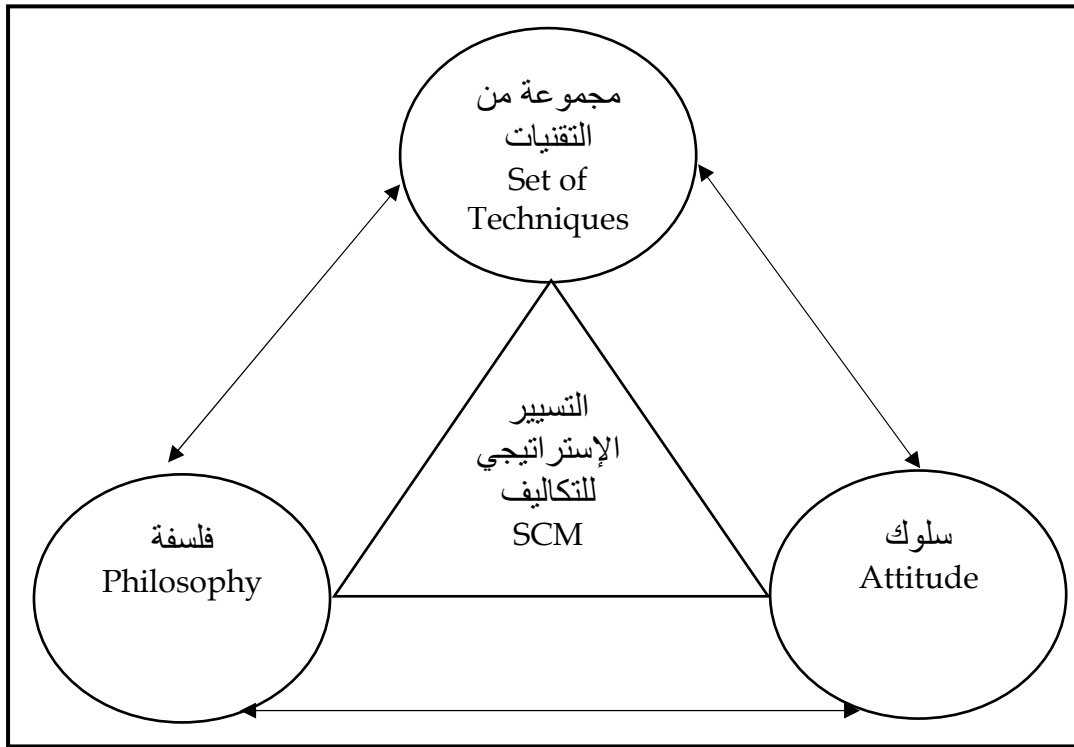
- **تحليل سلسلة القيمة:** حيث يجيب هذا التحليل المؤسسة عن السؤال: كيف نستطيع فهم هيكله التكاليف من خلال الأنشطة والمسارات؟
- **تحليل التموضع الاستراتيجي:** حيث تدرس المؤسسة الطريقة التي يتأقلم بها نظام التكاليف مع الاختيارات الاستراتيجية مثل اختيار نوع الاستراتيجية (التميز، القيادة بالتكاليف أو التركيز).

- **تحليل موجّهات (محددات) التكاليف:** حيث تمكن دراسة هذه المحددات المؤسسة من فهم سلوك التكاليف على المدى البعيد ومحاولة التحكم في هذه المحددات للحصول على أفضل تسيير للتكاليف.

أما Cooper and Slagmulder فقد عرفا التسيير الاستراتيجي للتكاليف على أنه¹² "تطبيق تقنيات تسيير التكاليف بحيث يتم تحسين الموقع الاستراتيجي للمؤسسة وتخفيض التكاليف في نفس الوقت"، فلا يكفي أن تقوم المؤسسة بتخفيض التكاليف بمعزل عن أثر هذا القرار على موقعها الاستراتيجي. كما أنه وحسب الباحثين توجد علاقة وطيدة بين إستراتيجية المؤسسة وهيكل التكاليف والعلاقة السببية بين مستوى النشاط والموارد المطلوبة (تحليل موجّهات التكلفة).

هذا في حين فضل بعض الباحثين التوسع أكثر في مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف، فقد اقترح (Hilton et al) نموذجا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف يرتكز على ثلاثة محاور كما يوضحه الشكل رقم 01.

الشكل رقم 01: نموذج التسيير الاستراتيجي للتكاليف



المصدر: Ashvine Kumar and Shafabi, Strategic cost management suggested framework for stCentury, Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR) Vol 5 Issue 2 April 2011, p: 122.

فالتسيير الاستراتيجي للتكاليف هو فلسفة تحسين التكلفة والإيرادات، وليس تسيير التكاليف فحسب، بل أيضا تسيير الإيرادات. وبالتالي، فهو يسعى لتحسين الإنتاجية، وتحقيق أقصى قدر من

الأرباح، وتحسين رضا الزبائن. هذه الفلسفة تلعب دورا حيويا في تحديد مستقبل المؤسسة لأنها تروج لفكرة إيجاد وباستمرار طرق كفيلة بمساعدة المؤسسات لاتخاذ القرارات الصحيحة لخلق المزيد من القيمة للزبائن بتكلفة أقل.

سلوك: يمثل التسيير الاستراتيجي للتكاليف موقفا استباقيا ينظر إلى جميع تكاليف المنتجات والخدمات الناتجة عن القرارات الإدارية داخل المؤسسة ابتداء من مراحل التصميم الأولى، مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات الزبائن، مع جعل هذا السلوك هو شغل كل موظفي المؤسسة.

مجموعة من التقنيات: التسيير الاستراتيجي للتكاليف هو مجموعة من تقنيات موثوقة، هذه التقنيات أو الأدوات قد تستخدم بشكل فردي لدعم هدف محدد أو معا لخدمة الاحتياجات الشاملة للمؤسسة، يطلق على مجموع هذه التقنيات التي تعمل معا لدعم أهداف وأنشطة المؤسسة نظام التسيير الاستراتيجي للتكاليف.¹³

المقارنة بين المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف والتسيير الاستراتيجي للتكاليف:

بحسب SHANK and GOVINDARAJAN تتلخص اهم الفوارق بين المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف وبين التسيير الاستراتيجي للتكاليف في:

الجدول رقم 01: المقارنة بين المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف والتسيير الاستراتيجي للتكاليف

وجهة النظر	المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف	التسيير الاستراتيجي للتكاليف
كيفية تحليل التكاليف	على مستوى المنتجات والزبائن والوظائف مع التركيز أكثر على داخل المؤسسة	على مستوى كل مراحل سلسلة القيمة المكونة للمؤسسة، مع التوجه أكثر نحو خارج المؤسسة.
هدف تحليل التكاليف	ثلاثة أهداف دون النظر إلى البعد الاستراتيجي: تتبع النتائج، توجيه الانتباه (alerte) وحل المشاكل	مع الحفاظ على الأهداف الثلاثة، فإن نظام تسيير التكاليف يتغير بشكل كبير استجابة للموقع الاستراتيجي للمؤسسة، سواء كانت تتبع إستراتيجية قيادة بالتكلفة، أو إستراتيجية التميز.
مفهوم التكلفة	الاعتماد على موجه وحيد للتكلفة وهو الحجم (Volume) ويطبق هذا المفهوم على مستوى المؤسسة ككل.	تتبع التكاليف إلى عدة موجهات بحسب تنوع الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، وبحسب الاختيارات الاستراتيجية للمؤسسة.

المصدر: SHANK John K. et GOVINDARAJAN Vijay, La gestion stratégique des coûts, Traduit de l'anglais par Monique SPERRY, Les éditions d'organisation, France, 1995, p : 32.

2-2- أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

سنركز هنا على أهم الأدوات التي يستعملها نظام التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

1-2-2- التكلفة المستهدفة: ظهرت طريقة التكلفة المستهدفة Target Costing في شركة

TOYOTA اليابانية سنة 1965 ثم تطورت وعرفت إقبالا كبيرا لدى المؤسسات الأوروبية والأمريكية¹⁴ وهي تعتمد على مفهوم أن 80% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها مسبقا حتى ولم تحدث فعلا، لذا يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة بالانشغالات الضرورية لتحقيق أفضل النتائج، ويمر تحديد التكلفة المستهدفة بأربعة مراحل هي:¹⁵

- تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل المنتج.
- طرح الهامش المراد بلوغه من السعر المستهدف كالحصول على مقدار التكلفة المستهدفة.
- تقدير التكلفة الحالية للمنتج.
- في حالة كون التكلفة المقدرة تفوق التكلفة المستهدفة فهذا يتم البحث عن طرق خفض التكلفة الحالية حتى تتوافق مع التكلفة المستهدفة.

تتمثل الميزة الأساسية بأسلوب التكلفة المستهدفة في تحفيز مجموع العمال في المؤسسة من المهندسين والمصممين والمصنعين والمسوقين والمحاسبين للحرص على عدم تجاوز التكلفة التي يتم استهدافها ضمن شروط الجودة والآجال.¹⁶

يفيد أسلوب التكلفة المستهدفة في تسيير التكاليف من خلال كونه يمكن المسير من النظر إلى التكاليف بشكل شامل حيث أنها لا تقتصر على إدخال التكاليف القبلية في تحليل التكاليف فحسب، بل هي تحاول تحسين عمليات التصميم والهندسة بحيث تكون مجموع التكاليف إلى البيع ضمن النطاق المستهدف، وهذه الأداة من أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف لا بد لها من توفر تحليل للتكاليف على مستوى كل مراحل دورة حياة المنتج.

2-2-2- التكاليف من خلال دورة حياة المنتج: يسمح تحليل التكاليف من خلال دورة حياة

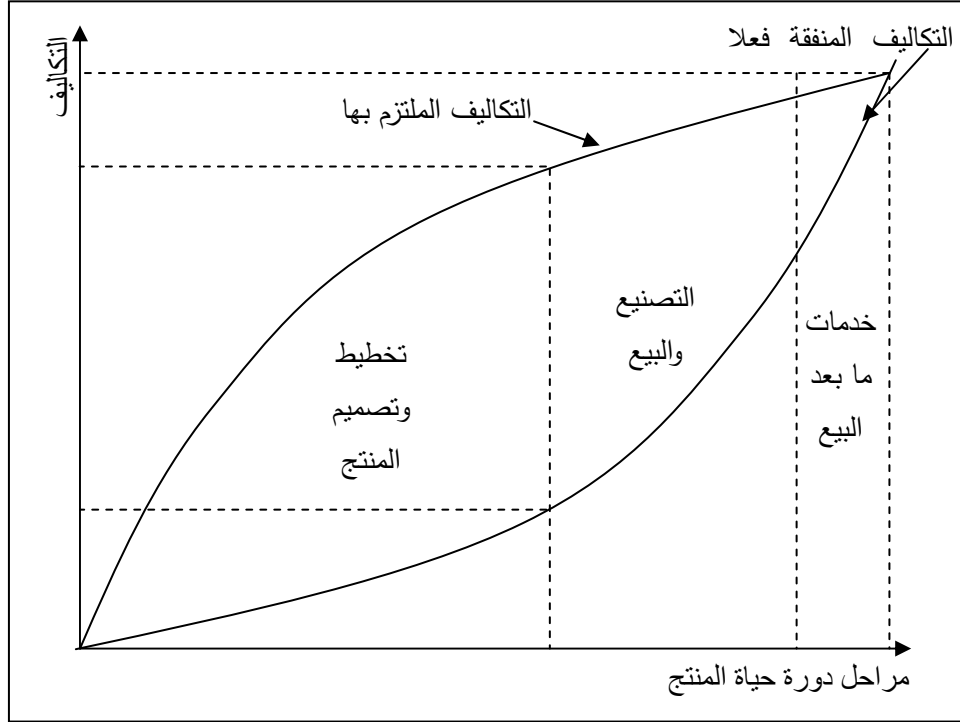
المنتج بتوسيع النظرة إلى هذه التكاليف في شكل شامل، بمعنى أن هذا التحليل يمكن المؤسسة من فهم التكاليف التي تحملتها في سبيل إنتاج منتج معين بدءا من البحوث والدراسات التي أجريت عليه ثم تصميمه وإنتاجه وحتى آخر استعمال له.

فهذا التحليل يدخل جزءا هاما من التكاليف في الحسابان كان يعتبرها النظام التقليدي تكاليف غارقة Sunkcost، فعند التحكم في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج تستفيد المؤسسة من تخفيض التكاليف المتعلقة بباقي المراحل لأن التكاليف الفعلية لها هي الأكبر لكن اتخذت قرارات قبلية بشأنها، بمعنى أن تحسين تصميم منتج ما يساعد على تخفيض تكاليف إنتاجه وتسويقه¹⁷ والشكل رقم: 02 يوضح المسؤولية عن تكوين تكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج مقارنة مع التكاليف الفعلية لكل مرحلة.

وقد طبقت مؤسسة TOYOTA اليابانية استراتيجية تحسين تصميم سياراتها بهدف تقليل التكاليف المتعلقة بالإنتاج من جهة، والتكاليف التي يتحملها الزبائن بعد شرائهم منتجاتها، حيث بالرغم من أسعار منتجاتها المرتفعة بالمقارنة مع بعض منافسيها، إلا أن زبائنهم يعلمون أنهم

باقتنائهم هذه المنتجات فإنهم يخفضون التكاليف التي يتحملونها فيما بعد كالصيانة وإصلاح العطب.¹⁸

الشكل رقم 02: المسؤولية عن تكوين التكاليف ضمن دورة حياة المنتج.



المصدر: Colin DURY, *Management accounting for business decisions*, 2nd edition, Thomson Learning, London, UK, 2001, p: 455.

3-2-2- أسلوب تكاليف الجودة: يأخذ تحليل تكاليف الجودة في الحسبان مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند إنتاج منتج لا يطابق خصائص هذا المنتج، فتكاليف الجودة تعتبر مقياسا ماليا شاملا لجودة المنتجات¹⁹ نتيجة لاشتداد المنافسة على المستوى العالمي تضطر المؤسسات اليوم إلى تركيز الاتجاه نحو الزبون، بجعل رضا هذا الأخير هدفاً الأول، لذا تهتم بتحسين جودة منتجاتها وفي سبيل ذلك فهي تحتاج إلى نموذج يسمح لها بقياس تكاليف هذه الجودة بهدف تحسينها،²⁰ وعموما تنقسم تكاليف الجودة في المؤسسة إلى أربعة أقسام هي:²¹

- **تكاليف التنبؤ (Prevention):** وتضم كل التكاليف الناتجة عن أنشطة تخطيط مسار الإنتاج الذي يسمح بتجنب العيوب، وأنشطة تصميم منتج بسيط وأنشطة تسيير العلاقات مع الموردين بهدف تحسين الجودة.
- **تكاليف التقييم:** وتضم تكاليف المراقبة بهدف فحص مدى استجابة المنتجات لرغبات الزبائن، مثل تكاليف الاختبارات والفحص.
- **تكاليف الضعف الداخلي (Défaillance Interne):** وتشمل تكاليف إصلاح المنتجات المعيبة قبل الخروج من المؤسسة إلى الزبون.

- **تكاليف الضعف الخارجي (Défaillance Externe):** وتضم تكاليف استقبال وتصليح وإرجاع المنتجات المعيبة إلى الزبائن.

يسمح قياس تكاليف الجودة بتوفير المعلومات عن الجودة في شكل أرقام بمعنى أنه لتحسين جودة منتج يتعين على المسير الاتجاه نحو تخفيض التكاليف المتعلقة بها، فهي توفر مدخلا لتسيير التكاليف والجودة معا.

4-2-2- **سلسلة القيمة وتسيير التكاليف:** حسب هذا المفهوم ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة مترابطة فيما بينها والموجهة لإنشاء القيمة من وجهة نظر الزبون، كما يوضحه الشكل رقم 03.

الشكل رقم 03: نموذج سلسلة القيمة لـ PORTER.



Source: **Michael PORTER**, *L'avantage concurrentiel*, traduction par Philippe DE LAVERGNE, Dunod, Paris, France, 1999, p: 53.

يمنح تحليل سلسلة القيمة فعالية في تسيير التكاليف من خلال كونه يسمح بالمقارنة بين تكلفة كل نشاط مع قيمته كما يوضح للمسير فرص تخفيض التكاليف بغير أن تنخفض القيمة التي يتوفاها الزبون، فبعد أن تحدد المؤسسة سلسلة القيمة الخاصة بها وتحدد موجهات التكاليف لكل نشاط في هذه السلسلة يمكن للمؤسسة أن تحصل على ميزة تنافسية بالتكلفة، وحسب PORTER يحصل ذلك بوسيلتين هما:²² التحكم في موجهات التكاليف، وإعادة نمذجة سلسلة القيمة.

• **التحكم في موجهات التكاليف:** إذ يمكن للمؤسسة أن تحصل على ميزة تنافسية عبر التحكم في الموجهات بشكل أفضل من المنافسين،²³ ويمكن للمؤسسة هنا أن تجيب عن عدة أسئلة مثل:²⁴

- هل يمكن أن تخفض تكاليف نشاط ما مع الإبقاء على القيمة الحالية للمنتج؟
- هل يمكن تعظيم القيمة المحصلة من نشاط ما بغير أن ترفع التكاليف الحالية؟
- هل يمكن تخفيض الأصول المخصصة لنشاط ما دون تغيير التكاليف؟

فتحديد الموجهات الصحيحة بتكاليف النشاط يمكن من فهم سلوك هذه التكاليف، وبالتالي يمكن التحكم في هذه التكاليف وتخفيضها عبر التحكم في هذه الموجهات.

● **إعادة نمذجة سلسلة القيمة:** إضافة إلى التحكم في مواجهة التكاليف يمكن للمؤسسة أن تحصل على ميزة تنافسية بالتكلفة عبر إعادة نمذجة أو إعادة تنظيم سلسلة القيمة الخاصة بها بشكل يختلف عن المنافسين ويسمح بتخفيض التكاليف، فعند إعادة نمذجة سلسلة القيمة تتمكن المؤسسة من الحصول على عدة مصادر لتخفيض التكاليف منها:²⁵

- مسارات إنتاج مختلفة.
- طرق وأماكن بيع مختلفة.
- قنوات توزيع جديدة.
- مواد أولية جديدة.
- اختلافات مهمة في التكامل العمودي (أمامي أو خلفي).
- إعادة التوضع بالاقتراب من الموردين أو الزبائن.

فيمكن للمؤسسة من خلال هذه المصادر أن تخفض من تكاليفها، وعموما تسمح إعادة نمذجة سلسلة القيمة بتخفيض التكاليف من اعتبارين اثنين هما:²⁶

- **الأول:** تسمح هذه العملية بإعادة هيكلة كلية لتكاليف المؤسسة عوضا عن التحليل الحدي، حيث أن سلسلة القيمة المعدلة أو الجديدة تعطي هيكلة أكثر فاعلية من السلسلة القديمة، من خلال تحسين طريقة تشغيل الأنشطة من جهة ومن خلال الاستغلال الجيد للروابط بين هذه الأنشطة من جهة أخرى.

- **الثاني:** تسمح الهيكلة الجديدة لسلسلة القيمة بمنح المؤسسة قاعدة تنافسية جديدة، حيث أن التغيير من طريقة تشغيل النشاط قد يؤدي إلى تغيير موجه التكلفة المختار لهذا النشاط مما يمكن المؤسسة من الحصول على فرصة جديدة لفهم سلوك التكاليف وبالتالي تسييرها بفعالية.

ويضيف PORTER أنه لإيجاد سلسلة القيمة الجديدة، يتعين على المؤسسة أن تدرس سلاسل القيمة للمنافسين بعناية، ثم تعمل على إيجاد مصادر التحسين عبر الإجابة عن الأسئلة التالية:²⁷

- كيف يمكن إنجاز نشاط ما بشكل مختلف؟ وهل يمكن إلغاؤه؟
- كيف يمكن تحسين مجموعة أنشطة منشأة للقيمة مترابطة فيما بينها؟
- كيف تمكن التحالفات مع مؤسسات أخرى من تخفيض أو إلغاء التكاليف؟

يعطي تحليل سلسلة القيمة قاعدة جيدة لفهم التكاليف وسلوكها مما يسمح بتسييرها بشكل جيد.

تعرضنا لأهم الأدوات التي يستخدمها مدخل التسيير الاستراتيجي للتكاليف، رأينا كيف يركز على كل مراحل دورة حياة المنتج من جهة، والتحكم الاستباقي في التكاليف قبل حدوثها، ومن جهة أخرى يركز على جانب القيمة من وجهة نظر الزبون، بحيث أن تخفيض التكاليف مرهون بالحفاظ على قيمة المنتجات لدى الزبائن.

ولتحقيق ذلك لابد أن يتوفر للمؤسسة نظام تكاليف فعال يوفر معلومات دقيقة ومفيدة للقرارات، فلا يمكن تسيير التكاليف في المؤسسة أو التحكم فيها إلا إذا تم تحديدها وحسابها بشكل دقيق، مما يمنح المسير رؤية أفضل عن هيكلية هذه التكاليف من جهة وفهم مسبباتها. وفيما يلي سنتطرق لأحد أهم أنظمة حساب التكاليف وهو نظام المحاسبة على أساس الأنشطة.

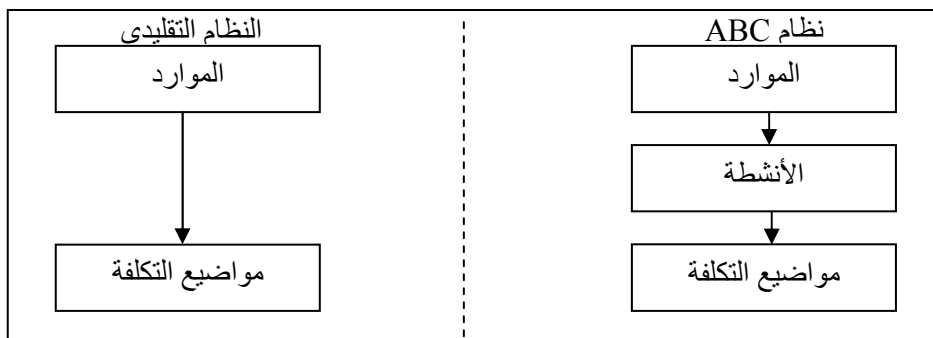
3- ماهية نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC

شكل نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC منذ ظهوره في ثمانينيات القرن الماضي محور اهتمام العديد من الباحثين على المستوى العالمي، حيث ناقشوا العديد من جوانبه النظرية، ومن جهة أخرى بدأ هذا النظام يعرف انتشارا واسعا سواء على المستوى العملي في المؤسسات، أو على المستوى الأكاديمي في الجامعات والمدارس المتخصصة في المحاسبة والتسيير.

3-1- مفهوم النظام: أعطيت لنظام ABC عدة تعاريف لا تختلف كثيرا فيما بينها، فقد عرفه HORNGREN ET ALL بأنه²⁸ " طريقة لحساب التكاليف تركز على الأنشطة كمواضيع تكلفة أولية وبواسطتها تحمل التكاليف إلى مواضيع تكلفة أخرى". وعرفه DAVIDSON بأنه²⁹ "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين حيث تخصص عناصر التكاليف في المرحلة الأولى على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنتاجها". ومما سبق يمكن استخراج تعريف شامل لنظام ABC كما يلي، نظام ABC هو نظام لحساب التكاليف على مرحلتين، يستعمل الأنشطة كأساس لتحميل تكاليف الموارد إلى مواضيع التكلفة، ويستعمل كذلك كأداة مساعدة للتسيير.

ويقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، بعكس النظام التقليدي، كما يبينه الشكل رقم 04.

الشكل رقم 04: المبدأ الأساسي لنظام ABC



المصدر: Jan EMBLEMSVAG, *Life-cycle costing : using activity-based costing and Monte Carlo methods to manage future*, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, 2003, p: 101.

فنظام ABC يقوم باحتساب التكاليف على مرحلتين، بحيث يتم تتبع تكاليف الموارد المستعملة إلى الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة في مرحلة أولى، ومن ثم يتم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات باستعمال ما يعرف بموجه التكلفة costdriver الذي يتبع لمعيار السببية (سبب حدوث التكاليف)، وهنا يكمن الفرق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية، فهذه الأخيرة كانت تستعمل

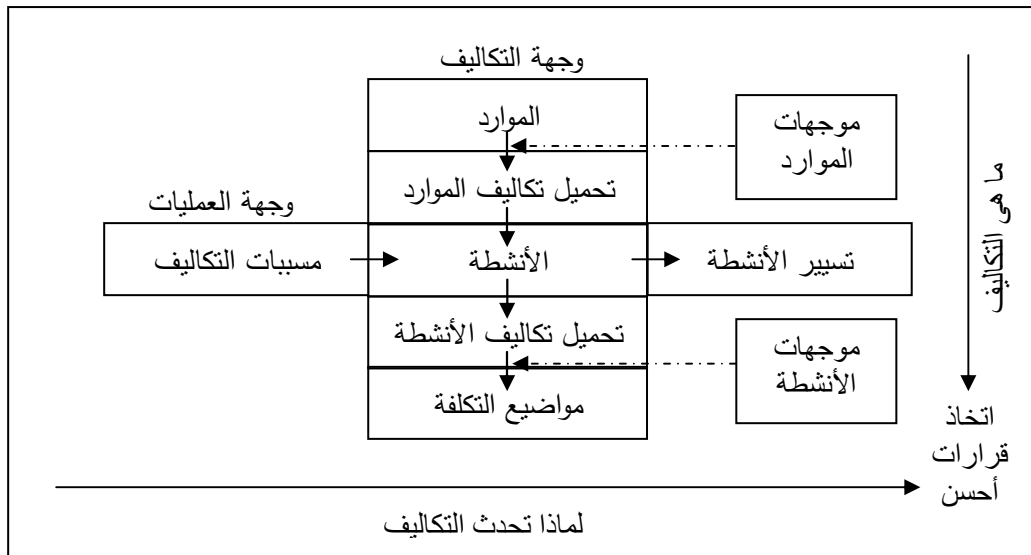
الحجم (عدد الوحدات المنتجة، العمل المباشر، رقم الأعمال...) كأساس وحيد لتحميل التكاليف إلى المنتجات.

يعتبر نظام ABC أحد التطورات المهمة في محاسبة التسيير، وقد ظهر إلى الوجود نتيجة التطور الحاصل على مستوى تقنيات الإنتاج وازدياد المنافسة مما أثر تبعا على هيكلية التكاليف، الأمر الذي جعل الأنظمة التقليدية قاصرة عن مواكبة هذه التغيرات، فقدم نظام ABC مدخلا جديدا يركز على الأنشطة كأساس لنمذجة عمليات المؤسسة، وحساب تكاليف مواضيع التكلفة ويهدف أساسا إلى تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتحكم في التكاليف.

2-3- معلومات تطبيق نظام ABC

بالنظر إلى نظام ABC كنظام معلومات، فإن مخرجاته من هذه الأخيرة لها بعدين اثنين بعد يتعلق بالتكاليف، وبعد يتعلق بالعمليات كما يوضحه الشكل رقم 05.

الشكل رقم 05: نموذج معلومات نظام ABC.



المصدر: Gary COKINS, *Activity based cost management: A Executive's Guide*, John Wiley & Sons INC, NY, USA, 2001, p: 15.

نلاحظ من الشكل أن هناك وجهتين للمعلومات هما:

- **الوجهة العمودية:**³⁰ وتعكس وجهة التكاليف في المؤسسة، بمعنى أن نظام ABC يوفر معلومات عن تدفق التكاليف من الموارد إلى مواضيع التكلفة، وهذه الوجهة تسمح بمعرفة المعلومات التالية:

- ماذا تصرف المؤسسة؟ (الموارد)؛
- كيف تصرف المؤسسة ما تصرفه؟ (موجهات الموارد)؛
- ماذا تفعل المؤسسة؟ وما تكلفته؟ (الأنشطة وتكلفتها)؛
- لماذا تفعل المؤسسة ما تفعله؟ وما حجمه؟ (موجهات الأنشطة)؛

- لأي غرض؟ (تكلفة مواضيع التكلفة).

وللإشارة فإن هذه الوجهة هي أصل نظام ABC، فهو أول ما ظهر كان موجهاً لخدمة المسيرين لهذا الغرض (أي حساب التكاليف)، لكن فيما بعد اتضح أن لهذا النظام نوعاً آخر من المعلومات.

● **الوجهة الأفقية:**³¹ وتعكس وجهة المسارات أو العمليات في المؤسسة، بمعنى أن المعلومات التي يوفرها نظام ABC عن الأنشطة وأدائها يمكن أن تستعمل لغرض تسيير هذه الأنشطة بغرض حساب تكلفتها فحسب، وهنا ظهر ما يسمى بالتسيير على أساس الأنشطة *ABM أو تسيير التكاليف على أساس الأنشطة **ABCM، فهذا النظام يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهورها، ثم دراستها من أجل تقييمها وتسييرها.

فنظام ABC يمنح المسيرين قاعدة بيانات جيدة عن تكاليف مواضيع التكلفة من جهة، ويسمح بالتسيير الجيد للمؤسسة انطلاقاً من الأنشطة والمسارات.

4- علاقة نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف

من خلال المعلومات التي يوفرها نظام ABC عن تكاليف الأنشطة والمنتجات (أو مواضيع التكلفة بشكل عام)، أصبح يعتبر كمصدر معلومات مهم لاستعماله في دعم أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

4-1- **نظام ABC والتكلفة المستهدفة:** تتحقق نجاعة أسلوب التكلفة المستهدفة بالاعتماد خاصة على نموذج تخصيص التكاليف للمنتجات، الذي تستعمله محاسبة التسيير لحساب التكاليف النهائية، ففي حالة كون تقييم التكاليف يتم على أساس عدد ساعات اليد العاملة ومعدل ساعي، فإن تقييم التكلفة في هذه الحالة لا يكون مفيداً، وقد يؤدي إلى اختيارات تصورية خاطئة (كتصور منتجات ذات اقتصاد في اليد العاملة، لكن جد مكلفة لإنتاجها) لهذا السبب يفضل المختصون التكلفة المستهدفة الاهتمام من قريب بتقنيات نظام ABC واستعماله كنموذج لتقدير التكاليف³².

وفي هذا الصدد ينقل LORINO عن باحثين لأسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي: ³³ يقول MORGAN بأن كل أنظمة تحميل التكاليف غير المباشرة يجب أن يعاد النظر فيها باستعمال مدخل الأنشطة أو نظام ABC بما يسمح بعكس صعوبات التصنيع ويضيف HORVATH أنه للتمكن من الاستجابة لما يفرضه المحيط من زيادة في حجم التكاليف غير المباشرة فإن المزج بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام ABC يعد أداة ضرورية لتسيير هذا النوع من التكاليف.

فالعلاقة إذاً بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام ABC في أن هذا الأخير يمنح قاعدة جيدة لتوجيه تكاليف الأنشطة وإبقائها ضمن النطاق المستهدف.

4-2- **علاقة نظام ABC بسلسلة القيمة:** يستعمل كل من نظام ABC وتحليل سلسلة القيمة الأنشطة كأساس لنمذجة عمليات المؤسسة، فنظام ABC يستعمل هذه الأنشطة كمواضيع تكلفة أولية (أنظر تعريف HORENGREN للنظام ABC) ومن خلالها تحسب تكلفة مواضع التكلفة الأخرى

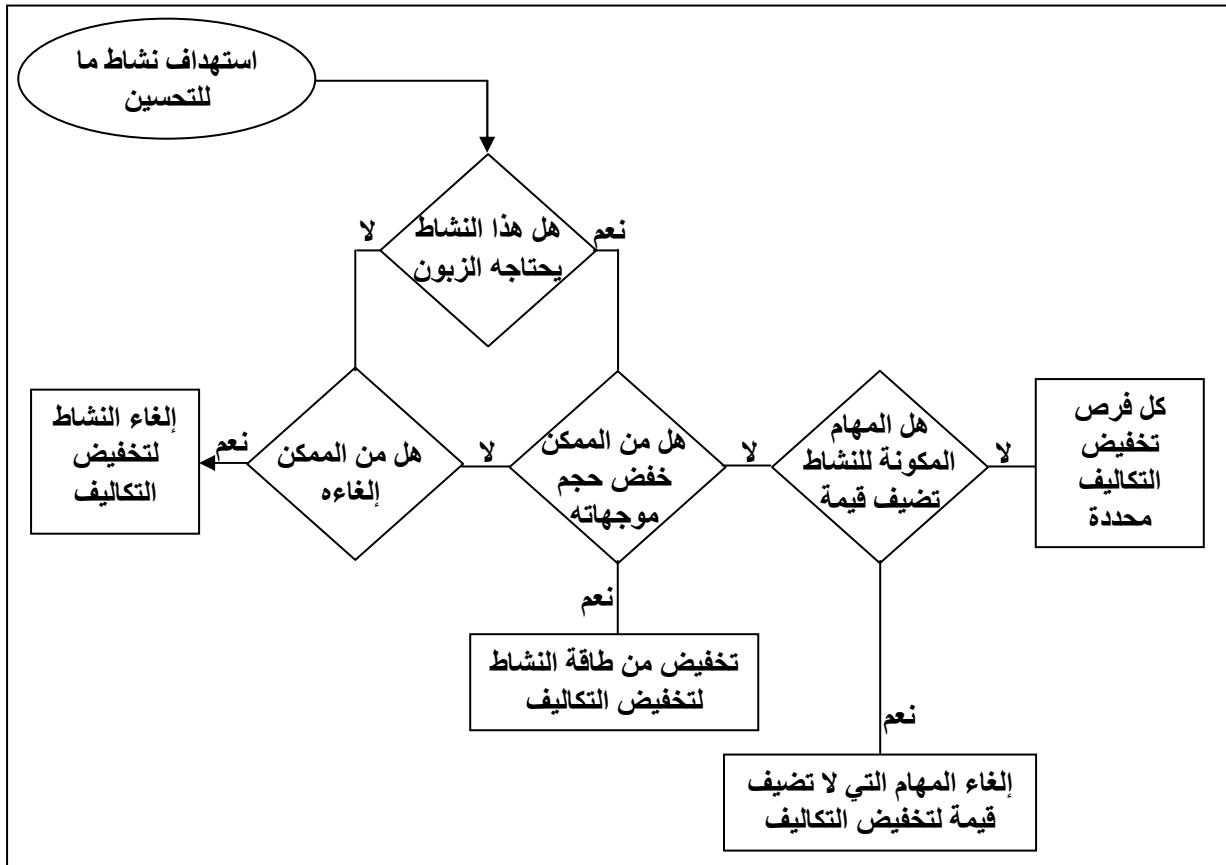
كالمنتجات والزبائن، أما تحليل سلسلة القيمة فإنه يركز على الأنشطة المنشئة للقيمة بما يرفع من أداء المؤسسة من خلال إلغاء أو التقليل من الأنشطة غير المنشئة للقيمة.

لذا وعند إلغاء أو التقليل من هذه الأنشطة تمنح سلسلة القيمة نظام ABC هيكله أنشطة تضم الأنشطة الاستراتيجية في المؤسسة (الأنشطة الحرجة) وبالتالي فإن فرص تسيير التكاليف من خلال المزج بين سلسلة القيمة ونظام ABC تكون كبيرة والشكل رقم 06 يوضح آلية تحليل قيمة الأنشطة من خلال موجهات الأنشطة، والقرارات الممكن اتخاذها بشأنها.

فمن خلال الفهم الصحيح لموجهات التكلفة يمكن معرفة طبيعة عمل النشاط وبالتالي يمكن الحكم على قيمة هذا النشاط.

فتصميم نظام ABC بعد فحص قيمة الأنشطة والإبقاء على المهمة منها فقط، يضم الأنشطة المنشئة للقيمة فحسب، وعند استعمال هذه الأنشطة كمواضع تكلفة أولية فإن الزبون لن يتحمل تكاليف ناتجة عن ضعف الأداء في المؤسسة بل تكون التكاليف المحملة إلى مواضع التكلفة (منتجات زبائن).

الشكل رقم 06: تحليل قيمة الأنشطة.



المصدر: Gary COKINS, *Activity based cost management: A Executive's Guide*, John Wiley & Sons INC, NY, USA, 2001, p: 15.

3-4- علاقة تحليل دورة حياة المنتج بنظام ABC: يمكن نظام ABC المسير من معرفة التكاليف بشكل أكثر دقة مقارنة مع النظم التقليدية على مستويين: مستوى الأنشطة والمسارات ومستوى مواضيع التكلفة، لذا فإن تقدير تكاليف دورة حياة المنتج من خلال تكاليف الأنشطة التي يمر عبرها المنتج في دورة حياته (مثل أنشطة التصميم إلى أنشطة البيع والخدمات) يعطي مقارنة جيدة، خاصة بالنسبة لتقدير التكاليف غير المباشرة،³⁴ وفي هذا الصدد قد يمزج بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام ABC بحيث يمنح هذا الأخير قاعدة جيدة.³⁵

كذلك يمكن لنظام ABC انطلاقاً من كونه يستعمل تشكيلة واسعة من موجهات التكلفة أن يمنح تقديراً جيداً لتكاليف الأنشطة انطلاقاً من عدد الموجهات المقدر، والذي يحدده التصور الأولي للمنتج، فمؤسسة HP مثلاً تستعمل موجهات التكلفة لديها والتي نصنفها في صنفين هما الحجم والتعقيد لتقدير تكاليف أنشطة التصميم (التي يوجهها تعقيد المنتجات) وتكاليف أنشطة الإنتاج التي يوجهها حجم.³⁶

وتجدر الإشارة إلى أنه حتى نظام ABC قد يواجه قصوراً في تقدير تكاليف أنشطة دورة حياة منتج جديد كلياً.

فهذا النظام بالأساس موجه لفهم الأنشطة والمسارات الحالية للمؤسسة وتحديد تكلفتها وليس كأداة لهندسة الأنشطة والمسارات الجديدة،³⁷ لكن بالمقارنة مع نماذج النظم التقليدية فإن هذا النظام يعطي نتائج أفضل.

4-4- تسيير التكاليف على أساس الأنشطة ABCM

رأينا كيف أن المعلومات التي يوفرها نظام ABC تخدم اتجاهين هما اتجاه التكاليف واتجاه العمليات، فكما أن هذا النظام يوفر المعلومات عن تكاليف الأنشطة ومواقع التكلفة، فإن كذلك يسمح بتوفير المعلومات عن أداء هذه الأنشطة من خلال موجهات التكلفة وبالتالي فهو يسمح بتسيير هذه الأنشطة، وتسمى هذه الوجهة بنظام ABM أو نظام ABCM، أي تسيير التكاليف على أساس الأنشطة، وهنا سوف نحاول عرض الآليات التي يمكن من خلالها نظام ABM من التسيير الفعال للتكاليف.

- دور موجهات التكلفة.

- دور تحليل قيمة الأنشطة.

4-4-1- دور موجهات التكلفة: يعتبر نظام ABC طريقة لحساب التكاليف على مرحلتين من الموارد إلى الأنشطة ثم منها إلى المنتجات، وذلك كله باستعمال ما يسمى بموجه التكلفة، فموجهات تكاليف الموارد تسمح بتوزيع هذه الأخيرة بين الأنشطة، والتي تسمح بموجهات تكاليفها بحساب تكاليف المنتجات، هذا الاستعمال لمفهوم الموجهات يوجد في الاتجاه العمودي (أي نظام ABC) فهي موجهة أساساً لحساب التكاليف، أما النظرة الأفقية والتي تمثل نظام ABM فإنها تنظر إلى موجهات التكلفة من وجهة نظر مختلفة.

• **موجه التكلفة مقياس لإنتاجية النشاط:** لم يكن الاستعمال التقليدي لوحدة العمل يسمح بقياس إنتاجية الكثير من الأنشطة، ذلك أنه في الغالب كانت تستعمل أساساً حجمية مثل ساعات العمل المباشر أو قيمة المواد، وعند استعمال مثل هذه الوحدات فإن التكلفة الوحيدة

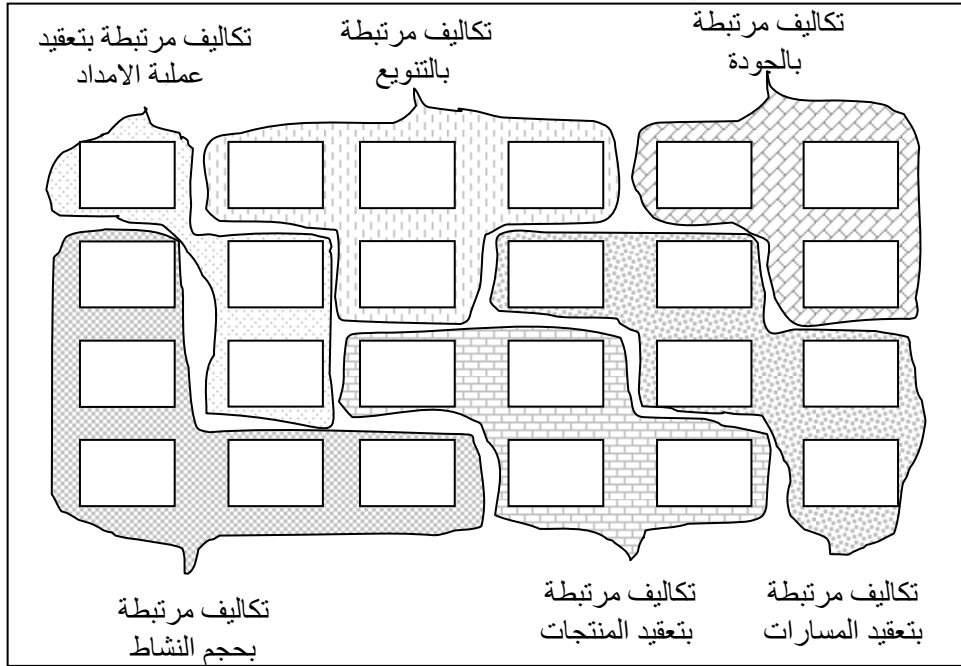
للنشاط (معدل تكلفة الساعة مثلا) لا يعبر بشكل جيد عن إنتاجية النشاط، فقد توجد أنشطة يكون من المعبر لها على الإطلاق قياس إنتاجيتها من خلال ساعات العمل المباشر.³⁸

وهنا تظهر الأهمية التي تمثلها موجهات التكلفة في نظام ABM بحكم أنه يستعمل تشكيلة واسعة من الموجهات تختلف باختلاف السبب الذي يحرك تكلفة كل نشاط مما يمنح قياس أفضل لإنتاجية كل نشاط، فاختيار الموجهات المعبرة لكل نشاط يسمح بقياس المستوى الحقيقي (التكاليف الحقيقية) والمستوى المبرمج (التكاليف المقدرة) وحتى المستوى الأعظم (طاقة النشاط)، وكل هذا يسمح بقياس الإنتاجية العامة للنشاط، وعلى كل يعتبر حساب هذا المقياس (إنتاجية النشاط) أفضل من تحديد إنتاجية كل عامل من عوامل الإنتاج على حدة مثل إنتاجية اليد العاملة أو المواد، أو الطاقة... لأنه يسمح بتسهيل عملية قيادة النشاط، فتحديد الهدف "تحسين فعالية الأنشطة التي تكون إنتاجيتها ضعيفة" يكون أفضل من وضع "تحسين فعالية العوامل ذات الإنتاجية المنخفضة" كهدف.

فعند تحديد موجهات تكلفة معبرة لكل نشاط وحساب تكلفة كل موجه تكلفة، فإنه لتسيير تكاليف هذا النشاط تستعمل هذه الموجهات كمؤشرات.

- **موجه التكلفة أداة للتجميع:** بغرض الاستعمال المبسط لنظام ABC فإنه يتم تجميع الأنشطة في مجموعات حتى يسهل تتبع تكلفتها إلى مواضيع التكلفة، ومن معايير التجميع في نظام ABC، التجميع على أساس عوامل السببية أو موجهات التكلفة، وكما أن التجميع على هذا الأساس يسهل تتبع التكاليف إلى مواضيع التكلفة (الوجهة العمودية) فإنه كذلك يصنع المسير رؤية واضحة عن أسباب تكوين التكاليف في المؤسسة والشكل رقم 07 يوضح أمثلة عن موجهات التكاليف وكيف يتم استعمالها لتجميع الأنشطة.

الشكل رقم 07: مراكز أنشطة مجمعة بحسب الموجهات.



المصدر: Philippe LORINO, *Méthodes pratique de la performance*, édition 204d'organisation, Paris, 2003, p:

فبعد تحديد تكلفة كل نشاط وتجميع الأنشطة التي يحركها نفس السبب في مراكز، يستطيع المسير معرفة مصادر التكاليف، مما يسهل عليه عملية تسييرها، فمثلا قد يكون عامل التعقيد هو الذي يحدد النسبة الأكبر من التكاليف في المؤسسة وهنا يتعين على المسير بغرض تخفيض التكاليف البحث عن السبل التي يمكنه من خلالها تبسيط المنتجات أو المسارات.

• **موجه التكلفة أداة لفهم سلوك التكاليف:** يقوم تسيير التكاليف يقوم على خاصيتين هما تخفيض التكاليف وفهم سلوكها، ويتطلب فهم سلوك التكاليف إيجاد العامل الموجه لها، وإذا نظرنا إلى وحدات العمل المستعمل في النظام التقليدي نجدها لا تتعدى كونها علاقة إحصائية بين حجم تكاليف نشاط أو قسم ما وحجم مخرجاتها، فهي تفترض وجود علاقة خطية بين حجم المخرجات وحجم التكاليف، وبهذا لا يمكن اعتبارها أداة فعالة لفهم سلوك التكاليف، خاصة على المدى البعيد، أما في نظام ABC وABM فإن تحديد موجهات التكاليف يكون تابعا لعوامل السببية حيث يتم اختيار العناصر أو المتغيرات التي تسبب تكلفة النشاط، حيث أن فهم سبب حدوث التكلفة يمكن من التأثير فيها عن طريق العوامل المسببة لها

4-4-2- **تحليل قيمة الأنشطة وإعادة هيكلتها:** يعطي التقسيم الأفقي للمؤسسة إلى أنشطة ومسارات نمذجة أفقية لعملياتها كما يسمح هذا التقسيم بالإجابة عن السؤال: ماذا نفعل؟ وبأي تكلفة؟ حيث أنه وفي نظام ABM وبعد تحديد الأنشطة وحساب تكاليفها يستطيع المسير معرفة هيكل إنشاء التكلفة في المؤسسة، ومن وجهة نظر الزبائن فإنه ليست بالضرورة كل الأنشطة التي تنجز في المؤسسة ذات قيمة مضافة للمنتجات، لذا يعمل المسير على تحليل تلك الأنشطة والذي من خلاله يتمكن من اكتشاف فرص تخفيض التكاليف.

فبعد تحديد الأنشطة غير المنشئة للقيمة يتجه اهتمام المسير إلى إعادة النظر إما في الجدوى من بقائها أو في طريقة تشغيلها، ففي الحالة الأولى إذا كانت هذه الأنشطة غير منشئة للقيمة يمكن إلغاؤها دون أن تؤثر على الأنشطة الأخرى فهنا تكمن أفضل فرصة لتخفيض التكاليف في إلغاء عمل هذه الأنشطة، أما في الحالة الثانية وإذا كانت هذه الأنشطة ضرورية لدعم الأنشطة حتى لو لم تكن منشئة للقيمة فهنا ينبغي أم يتجه جهد المسير إلى محاولة خفض من درجة تشغيلها، أو إعادة النظر في المهام المكونة لها بما يسمح من تخفيض عدد هذه المهام وبالتالي تبسيط عمل الأنشطة.

ولا تقتصر عملية إعادة هندسة الأنشطة على تلك التي لا تساهم في إنشاء قيمة للزبون، بل إنه حتى الأنشطة المنشئة للقيمة، أحيانا قد يضطر إلى إعادة النظر في طريقة تشغيلها، وقد يتخذ هذا القرار من جراء مقارنة لأدائها مع عدة معايير:³⁹

- **المقارنة مع أفضل أداء في الماضي:** وبالرغم من بساطة هذا المعيار وسهولة الحصول على المعلومات المتعلقة به، إلا أنه يطرح مشكل أن يصبح تسيير هذه الأنشطة تسيير على أساس الماضي.

- **المقارنة مع تحليل تقني للنشاط أو المسار:** بغرض تحديد المصادر المحتملة لتحسين الأنشطة والمسارات.

- **المقارنة مع أفضل ممارسة في السوق:** وهو الأخذ بأسلوب المقارنة مع الخارج، ويمثل أحسن مدخل للمقارنة حيث يمنح فرصة لتحديد موقع أداء الأنشطة بالنسبة للمنافسين مما يوضح بشكل مفصل فرص تحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

الخاتمة:

يعتبر التسيير الاستراتيجي للتكاليف مدخلا جديدا للنظر إلى تكاليف المؤسسة، بما يخفض من مستوى هذه التكاليف وفي نفس الوقت يعزز الموقع الاستراتيجي للمؤسسة. إن التسيير الاستراتيجي للتكاليف ليس الاهتمام بتخفيض التكاليف أو استعمال أدوات محاسبة التسيير في حساب التكاليف والضغط عليها فحسب، بل يتعدى ذلك إلى كونه فلسفة جديدة تهتم أيضا بتسيير الإيرادات، وتحسين الإنتاجية، وتحقيق أقصى قدر من الأرباح، وتحسين رضا الزبائن. وسلوكا استباقيا ينظر إلى جميع تكاليف المنتجات والخدمات الناتجة عن القرارات الإدارية داخل المؤسسة ابتداء من مراحل التصميم الأولى.

وتستعمل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف مجموعة من الأدوات من أهمها نموذج التكلفة المستهدفة، ونموذج دورة حياة المنتج، ونموذج سلسلة القيمة، والتي يمكن العمل بها مجتمعة في سبيل تحقيق ميزة تنافسية دائمة للمؤسسة.

يعتبر نظام ABC مدخلا جديدا لحساب التكاليف ونمذجة عمليات المؤسسة باستعمال الأنشطة كموضوع تكلفة أولى، تحمل إليه تكاليف الموارد في مرحلة أولى، ليتم تحميلها على المنتجات والخدمات على أساس موجهات التكلفة التي تتبع لمعيار السببية. وإضافة إلى كونه نظاما فعالا لحساب التكاليف اثبت نظام ABC فعاليته أيضا في توفير معلومات مفيدة للمسيرين، تتعلق أساس بالأنشطة والمسارات مما يسهل تسييرها والتحكم في تكاليفها.

ولتطبيق أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحتاج المسير إلى نظام موثوق لحساب التكاليف بشكل دقيق، وهنا يأتي دور نظام ABC بحيث أثبت هذا النظام فعاليته في توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة وموجهات التكلفة فيها، بما يخدم أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ومن جهة أخرى يمكن بناء نظام لتسيير التكاليف من خلال معلومات نظام ABC يسمى نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM أو تسيير التكاليف على أساس الأنشطة ABCM.

الإحالات والمراجع:

- 1- Activity Based Costing.
- 2- كمال خليفة أبو زايد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص: 04-05.
- 3- Philippe LORINO, le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités, DUNOD, Paris, 1991, p 31.
- 4 - IBID, p: 31.
- 5- كمال خليفة أبو زايد، مرجع سابق، ص: 06.
- 6 -Colin DURY, Management accounting for business decisions, 2nd edition, Thomson Learning, London, UK, 2001, p: 455.

7- **Gary COKINS**, Activity based cost management: A Executive's Guide, John Wiley & Sons, Inc, NY, USA, 2001, p: 10.

8- **IBID**, p 20.

9- مثل:

- Shank, J. Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles? Journal of Management Accounting Research, Vol.1, Fall 1989.
- Shank, J. and Govindarajan, V: Strategic cost management: The Value Chain Perspective. Journal of Management Accounting Research, Vol.4, Fall 1992
- 10- الكتاب بعنوان:
- Shank, J. and Govindarajan, V. (1993): Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. The Free Press, New York

11- **SHANK John K. et GOVINDARAJAN Vijay**, La gestion stratégique des coûts, Traduit de l'anglais par Monique SPERRY, Les éditions d'organisation, France, 1995, p : 12.

12- **Cooper ,R. and Slagmulder, R.** (1998): Strategic Cost Management: Cost Management Beyond the Boundaries of the firm. Management Accounting, Vol.79, No. 9, p :14.

13- Hilton, R., Maher, M., Selto, F. and Sainty, B. (2001): Cost Management: Strategies for Business Decisions. 1st ed., The McGraw-Hill Ryerson, New York, p:8

IN Ashvine Kumar and Shafabi, Strategic cost management – suggested framework for 21st Century, Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR) Vol 5 Issue 2 April 2011, p: 122.

14 - **درحمون هلال**، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص: 281.

15- **Colin DURY**, Op-cit, p: 456.

16- **IBID**, p: 457.

17- **IBID**, p: 456.

18- **Jan EMBLEMSVAG**, Life-cycle costing : using activity-based costing and Monte Carlo methods to manage future, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA, 2003, p 17.

19- **John K.SHANK et Vijay GOVINDARAJAN**, La gestion stratégique des coûts, Traduit de l'anglais par Monique SPERRY, Les éditions d'organisation, France, 1995, p: 209.

20- **Colin DURY**, Op-cit, p: 466.

21- **John K.SHANK et Vijay GOVINDARAJAN**, Op-cit, p: 209.

22- **PORTER Michael**, L'avantage concurrentiel, traduction par Philippe DE LAVERGNE, Dunod, Paris, France, 1999, p: 128.

23- **IBID**, p: 129.

24- **John K.SHANK et Vijay GOVINDARAJAN**, Op-cit, p: 63.

25- **Michael PORTER**, Op-cit, p: 138.

26- **IBID**, p: 140-141.

27- **IBID**, p: 141.

- 28- **Charls HORNGREN et all**, comptabilité de gestion, 3eme Ed, traduction par Langois GEORGES, Pearson Education, France, 2003, p: 369.
- 29 - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 163.
- 30- **Gary COKINS**, Activity based cost management: A Executive's Guide, John Wiley & Sons, Inc, NY, USA, 2001, p: 16.
- 31- **IBID**, p: 16-17.
- * - Activity based management.
- ** - Activity based cost management.
- 32- درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 282.
- 33- **Philippe LORINO**, Méthodes pratique de la performance, Op-cit, p: 307.
- 34- **IBID**, p: 307.
- 35- **IBID**, p : 308.
- 36- **IBID**, p : 308-309.
- 37- **Jan EMBLEMSVAG**, Op-cit, p: 41.
- 38- **Philippe LORINO**, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Op-cit, p: 173.
- 39- **Philippe LORINO**, Méthodes pratique de la performance, Op-cit, p: 200-201.